

# 企业内部审计

## 实务详解

审计程序 + 实战技法 + 案例解析

企业内部审计编审委员会 编著

 中国工信出版集团

 人民邮电出版社  
POSTS & TELECOM PRESS

# 企业内部审计

## 实务详解

审计程序 + 实战技法 + 案例解析

企业内部审计编审委员会 编著



人民邮电出版社  
北京

## 图书在版编目(CIP)数据

企业内部审计实务详解：审计程序+实战技法+案例  
解析 / 企业内部审计编审委员会编著. — 北京：人民  
邮电出版社，2019.7

ISBN 978-7-115-51409-7

I. ①企… II. ①企… III. ①企业—内部审计—基本  
知识 IV. ①F239.45

中国版本图书馆CIP数据核字(2019)第099363号

## 内 容 提 要

内部审计是在组织内部进行的一种独立客观的监督和评价活动，通过对企业的管理效能和经营决策进行评审，可以全面有效地发现企业管理环节中的薄弱方面。为了能使企业实现其组织目标，合理审查和评价审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性，我们特意编写了本书。

本书共包括六篇：内部审计理论基础、内部审计作业流程、内部审计技术与方法、基础内部审计实务、按目标分类的内部审计实务指南和内部审计管理；共23章内容。首先从理论层面出发，介绍内部审计的内容、作业和技术；之后详细介绍内部审计不同项目、不同分类的实务操作，包括合规性审计、保证性审计、绩效达标审计、绩效提高审计等；最后介绍内部审计的管理，对内部审计的效果进行评价，提高内部审计的有效性。

本书严格依据《中国内部审计准则》和《企业内部控制基本规范》编写而成，对企业内部审计工作的诸多方面进行了详细的解读和指引，浓缩了企业内部审计的全部精华，旨在为企业的内部审计工作提供全面、准确的实务操作指南，提高内部审计工作者的业务操作水平。

---

◆ 编 著 企业内部审计编审委员会

责任编辑 李士振

责任印制 周昇亮

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路11号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

北京市艺辉印刷有限公司印刷

◆ 开本：787×1092 1/16

印张：30.5

2019年7月第1版

字数：612千字

2019年7月北京第1次印刷

---

定价：99.80元

读者服务热线：(010)81055296 印装质量热线：(010)81055316

反盗版热线：(010)81055315

广告经营许可证：京东工商广登字20170147号

## PREFACE

# 前言

内部审计是建立于组织内部、服务于管理部门的一种独立的检查、监督和评价活动。作为审计三大形式之一，它在推动企业的发展中起到重要作用。“内部审计之父”劳伦斯·索耶认为内部审计是对组织中各类业务和控制进行独立评价，以确定是否遵循公认的方针和程序，是否符合规定和标准，是否有效和经济地使用了资源，是否能够实现组织目标的审计形式。

现代企业的各类业务与交易纷繁复杂，组织活动的多样化使经济行为的有效与否难以被测量，如何能够有效监督和评价这些活动，就对内部审计提出了更高的要求。为了适应现代经济的发展要求，这本书应运而生。编撰本书的主要意义在于为企业的内部审计工作提供全面、准确的实务操作指南，提高内部审计工作者的业务操作水平。

### 本书内容

本书严格依据《中国内部审计准则》和《企业内部控制基本规范》等编写而成，对企业内部审计工作的诸多方面进行了详细的解读和指引，共包括六篇：内部审计理论基础、内部审计作业流程、内部审计技术与方法、基础内部审计实务、按目标分类的内部审计实务指南和内部审计管理；共23章内容。首先从理论层面出发，介绍内部审计的内容、作业和技术；之后详细介绍内部审计不同项目、不同分类的实务操作，包括合规性审计、保证性审计、绩效达标审计、绩效提高审计等；最后介绍内部审计的管理，对内部审计的效果进行评价，提高内部审计的有效性。

### 本书特色

1. 与时俱进，贴近准则。正所谓“万变不离其宗”，本书严格依照最新的《中国内部审计准则》和《企业内部控制基本规范》等编写而成，可作为内部审计从业者的培训用书和实用指南。以本书为蓝本，应用到实务中去，才能更好地将内部审计工作做到尽善尽美。

2. 全面系统，内容翔实。本书涵盖了内部审计的整个流程，分别从六篇内容由浅入深地讲解内部审计的工作方法。通过研读此书，读者能够全面了解和掌握内部审计的方方面面，夯实理论基础，为今后在实务中的应用奠定坚实基础。此书实属内部审计工作者的案头必备。

3. 结合案例，指导性强。作者将其多年丰富的企业内部审计工作经验以案例的形式呈现在书中，紧密围绕实际工作展开解读，具有更强的实操性。对企业内部审计独到的见解是这本书最大的实用价值，这就要求内部审计工作者更深层次地体会本书的指导思想，将内部审计的价值充分发挥到企业的发展中去。

### **适用人群**

本书体系完整、贴近实务、实用性强，可以作为内部审计从业者的培训用书和实用指南，让初学者对内部审计有更深入的了解，让企业内审工作者及时更新知识储备，以便应对更复杂多变的企业经营情况。

本书能够得以顺利出版发行，离不开编写人员的辛勤劳动，他们兢兢业业、一丝不苟的工作精神，也让本书能够以最高的价值面世。本书在编写过程中参考了大量文献与著作，在此也向相关文献的作者们表示深切的感谢。

限于编者水平有限，本书难免有不足和遗漏之处，恳请广大读者和专家批评指正。

编者

# CONTENTS

# 目录

## 第1篇 内部审计理论基础

### 第1章 内部审计概述

1.1 内部审计的产生与发展.....	1
1.1.1 我国内部审计的产生与发展.....	1
1.1.2 结论和启示.....	3
1.2 内部审计的定位与作用.....	5
1.2.1 内部审计的概念.....	5
1.2.2 内部审计的特征.....	6
1.2.3 内部审计的职能.....	8
1.2.4 内部审计的作用.....	9

### 第2章 内部审计的准则体系

2.1 内部审计准则概述.....	10
2.1.1 内部审计准则的含义.....	10
2.1.2 内部审计准则的作用.....	10
2.2 国际内部审计准则.....	12
2.2.1 国际内部审计准则体系及演变过程.....	12
2.2.2 国际内部审计专业实务框架内容.....	13
2.3 中国内部审计准则.....	14
2.3.1 中国内部审计准则框架.....	14
2.3.2 中国内部审计准则具体内容.....	16

### 第3章 内部审计的职业道德规范

3.1 内部审计职业道德规范概述.....	20
3.1.1 内部审计职业道德规范的含义.....	20
3.1.2 内部审计职业道德规范的约束机制.....	21
3.1.3 内部审计职业道德规范的作用.....	21
3.1.4 内部审计职业道德规范的框架原则.....	22
3.2 内部审计职业道德规范的具体内容.....	25
3.2.1 国际内部审计师协会职业道德规范.....	25
3.2.2 中国内部审计人员职业道德规范.....	26

### 第4章 内部审计的机构与人员设置

4.1 内部审计机构设置与模式选择.....	29
4.1.1 内部审计机构设置原则.....	29
4.1.2 内部审计机构常见设置模式.....	30
4.1.3 集团公司内部审计机构设置.....	33
4.2 内部审计机构的职责.....	34
4.3 内部审计人员职业胜任能力.....	35
4.3.1 执业技能体系.....	35
4.3.2 职业知识体系.....	36

## 第2篇 内部审计作业流程

### 第5章 准备阶段

5.1 确定审计项目.....	38
5.1.1 项目来源.....	38
5.1.2 内部审计机构的权限.....	38

5.1.3 项目综合评估.....	39
5.1.4 项目启动.....	41
5.2 初步了解被审计单位.....	41
5.2.1 审核之前的审计报告和其他相关资料.....	41

5.2.2 编制检查清单内部控制调查问卷.....	42	6.5 进行小结会与撤点会.....	63
5.2.3 面谈.....	42	6.5.1 小结会.....	63
5.2.4 穿行测试.....	43	6.5.2 撤点会.....	64
<b>5.3 风险评估.....</b>	<b>44</b>	6.5.3 总结与考核.....	64
5.3.1 风险评估的考虑因素.....	44	<b>第7章 报告阶段</b>	
5.3.2 风险评估总结.....	44	7.1 审计中期报告.....	66
5.3.3 风险评估保证的要点.....	45	7.1.1 向主管审计师汇报测试结果.....	66
5.3.4 风险评估过程中应考虑的程序.....	45	7.1.2 中期报告.....	66
5.3.5 风险控制矩阵.....	45	<b>7.2 审计发现、结论、建议.....</b>	<b>67</b>
<b>5.4 确定审计目标和审计范围.....</b>	<b>46</b>	7.2.1 审计发现.....	67
<b>5.5 确认评价标准和审计资源.....</b>	<b>47</b>	7.2.2 审计结论.....	67
5.5.1 确认业务的评价标准.....	47	7.2.3 审计建议.....	67
5.5.2 确认所需的审计资源.....	47	<b>7.3 审计结果沟通.....</b>	<b>68</b>
<b>5.6 制定项目审计方案.....</b>	<b>47</b>	7.3.1 结果沟通的概念.....	68
5.6.1 制定审计方案内容.....	47	7.3.2 结果沟通的目的.....	68
5.6.2 审计方案模板.....	48	7.3.3 结果沟通的形式.....	69
<b>5.7 下达审计通知书.....</b>	<b>49</b>	7.3.4 结果沟通的内容、时间和记录.....	70
5.7.1 审计通知书的内容.....	49	7.3.5 结果沟通的对象和方法.....	70
5.7.2 审计通知书的编制及下发要求.....	49	<b>7.4 撰写审计报告.....</b>	<b>71</b>
5.7.3 审计通知书范例.....	49	7.4.1 审计报告的定义和作用.....	71
<b>第6章 实施阶段</b>		7.4.2 审计报告的质量要求.....	71
6.1 开展现场工作.....	51	7.4.3 审计报告的内容.....	72
6.1.1 现场进点会.....	51	7.4.4 审计报告注意事项.....	73
6.1.2 索取、收集必要的资源.....	52	<b>7.5 审计报告的复核与报送.....</b>	<b>74</b>
6.1.3 现场观察.....	52	7.5.1 审计报告的复核.....	74
<b>6.2 内部控制有效性测试.....</b>	<b>53</b>	7.5.2 审计报告定稿.....	75
6.2.1 了解内部控制制度.....	53	7.5.3 形成审计意见.....	77
6.2.2 测试内部控制制度.....	53	7.5.4 审计报告发送及存档.....	78
6.2.3 调整审计方案或扩大测试.....	54	<b>第8章 后续审计跟踪阶段</b>	
<b>6.3 实施审计测试程序.....</b>	<b>54</b>	8.1 整改情况调查.....	80
6.3.1 收集、鉴定审计证据.....	54	8.1.1 下达整改通知书.....	80
6.3.2 审计证据的获取与处理.....	57	8.1.2 审计整改调查.....	81
6.3.3 符合性测试与实质性测试.....	59	<b>8.2 后续审计.....</b>	<b>84</b>
<b>6.4 工作底稿的编制和复核.....</b>	<b>61</b>	8.2.1 编制后续审计方案.....	84
6.4.1 审计工作底稿的编制.....	61	8.2.2 后续审计程序.....	84
6.4.2 审计工作底稿的复核.....	62	8.2.3 后续审计报告.....	85

8.3 审计文件整理归档.....	88	8.4.2 审计情况通报.....	89
8.3.1 审计档案内容和整理.....	88	8.4.3 责任追究.....	89
8.3.2 审计档案归档注意事项.....	88	8.4.4 移送.....	90
8.3.3 审计档案归档及保管期限.....	89	8.4.5 结果公告.....	90
8.4 审计成果利用.....	89	8.4.6 考核评优.....	90
8.4.1 整改落实.....	89	8.4.7 人事任免.....	90

## 第 3 篇 内部审计技术与方法

### 第 9 章 内部审计证据

9.1 内部审计证据.....	91
9.1.1 内部审计取证相关概念.....	91
9.1.2 内部审计证据的类型.....	92
9.1.3 内部审计证据的特性.....	93
9.2 内部审计证据的获取方法.....	97

### 第 10 章 抽样技术

10.1 审计抽样概述.....	101
10.1.1 审计抽样的概念.....	101
10.1.2 审计抽样的方法.....	101
10.2 内部审计抽样的基本流程.....	102
10.2.1 样本设计阶段.....	102
10.2.2 样本选取阶段.....	104
10.2.3 对样本实行审计程序.....	106
10.2.4 样本结果评价阶段.....	107
10.3 属性抽样审计.....	109
10.3.1 属性抽样审计的概念.....	109
10.3.2 属性抽样审计的基本步骤.....	109
10.3.3 三种属性抽样审计的比较.....	111
10.4 变量抽样审计.....	112
10.4.1 变量抽样审计的概念.....	112
10.4.2 变量抽样审计的分类.....	112

### 第 11 章 分析性技术

11.1 分析性技术概述.....	115
11.1.1 分析性技术的概念.....	115
11.1.2 分析性技术的特点.....	115

11.1.3 分析性技术的作用.....	116
11.2 分析性技术的方法.....	116
11.2.1 趋势分析法.....	116
11.2.2 比较分析法.....	116
11.2.3 比率分析法.....	117
11.2.4 回归分析法.....	118
11.2.5 模型分析法.....	118
11.3 分析性技术的实际应用.....	118
11.3.1 分析性技术的关键.....	118
11.3.2 分析性技术在内部审计各阶段的应用.....	119

### 第 12 章 内部审计工作底稿

12.1 内部审计工作底稿概述.....	121
12.1.1 内部审计工作底稿的含义.....	121
12.1.2 内部审计工作底稿的编制目的.....	121
12.1.3 内部审计工作底稿的编制要求.....	121
12.1.4 内部审计工作底稿的性质.....	122
12.2 内部审计工作底稿的格式、要素和范围.....	123
12.2.1 确定内部审计工作底稿的格式、要素和范围时考虑的因素.....	123
12.2.2 内部审计工作底稿的要素.....	124
12.3 内部审计工作底稿的归档.....	128
12.3.1 内部审计工作底稿归档工作的性质.....	128
12.3.2 审计档案的结构.....	128
12.3.3 内部审计工作底稿归档的期限.....	129
12.3.4 内部审计工作底稿归档后的变动.....	130
12.3.5 内部审计工作底稿的保存期限.....	130



## 第4篇 基础内部审计实务

### 第13章 企业业务循环内部审计

13.1 销售与收款循环的内部审计	132
13.1.1 销售与收款循环的特点	132
13.1.2 销售与收款循环的内部控制	136
13.1.3 销售与收款循环的内部审计	140
13.1.4 销售与收款循环的内部审计案例介绍	147
13.2 采购与付款循环的内部审计	160
13.2.1 采购与付款循环的特点	160
13.2.2 采购与付款循环的内部控制	163
13.2.3 采购与付款循环的内部审计	166
13.2.4 采购与付款循环的内部审计案例介绍	169
13.3 生产与存货循环的内部审计	182
13.3.1 生产与存货循环的特点	182
13.3.2 生产与存货循环的内部控制	184
13.3.3 生产与存货循环的内部审计	188
13.3.4 生产与存货循环的内部审计案例介绍	195
13.4 投资与筹资循环的内部审计	198
13.4.1 投资与筹资循环的特点	198
13.4.2 投资与筹资循环的内部控制	200
13.4.3 投资与筹资循环的内部审计	205
13.4.4 投资与筹资循环的内部审计案例介绍	207
13.5 货币资金的内部审计	215

13.5.1 货币资金与业务循环概述	215
13.5.2 货币资金内部控制及其测试	216
13.5.3 库存现金审计	219
13.5.4 银行存款和其他货币资金审计	222
13.5.5 货币资金的内部审计案例	231

### 第14章 建设项目内部审计

14.1 建设项目审计概述	234
14.1.1 建设项目审计的含义	234
14.1.2 建设项目审计的特点	235
14.1.3 建设项目审计的方法	237
14.2 建设项目审计的内容	243
14.2.1 开工前审计	243
14.2.2 在建项目审计	244
14.2.3 竣工决算审计	247
14.3 建设项目审计的要点	247
14.3.1 聘用专业人员的风险和质量控制	247
14.3.2 跟踪审计方式的选择	248
14.3.3 跟踪审计中审计责任和管理责任的区分	249
14.3.4 不同承包合同形式下的造价审计重点	249
14.4 建设项目审计案例介绍	250
14.4.1 某科研院所综合楼建设项目审计案例	250
14.4.2 Y公司员工宿舍建设项目审计案例	254

## 第5篇 按目标分类的内部审计实务指南

### 第15章 合规性审计

15.1 舞弊审计	259
15.1.1 舞弊审计概述	259
15.1.2 舞弊审计的内容	259
15.1.3 舞弊审计的方法	263
15.1.4 舞弊审计的案例介绍	264
15.2 内部控制审计	267
15.2.1 内部控制审计概述	267
15.2.2 内部控制审计的内容	268
15.2.3 内部控制审计的方法	272
15.2.4 内部控制审计的案例介绍	274
15.3 合同审计	289

15.3.1 合同审计概述	289
15.3.2 合同审计的内容	289
15.3.3 合同审计程序	291
15.3.4 合同审计的方法	292
15.3.5 合同审计中应注意的问题	293
15.3.6 合同审计的案例介绍	294

### 第16章 保证性审计

16.1 风险管理审计	300
16.1.1 风险管理审计概述	300
16.1.2 风险管理审计的内容	301
16.1.3 风险管理审计的程序	306
16.1.4 风险审计的方法	307

16.1.5 风险管理审计要点 .....	309	17.2.3 绩效审计的过程 .....	366
16.1.6 风险管理审计的案例介绍 .....	311	17.2.4 绩效审计的方法 .....	367
<b>16.2 财务审计 .....</b>	<b>318</b>	17.2.5 绩效审计的要点 .....	369
16.2.1 财务审计概述 .....	318	17.2.6 绩效审计的案例介绍 .....	370
16.2.2 财务审计的内容 .....	318		
16.2.3 财务审计程序 .....	319	<b>第 18 章 绩效提高审计 .....</b>	<b>378</b>
16.2.4 财务审计的方法 .....	320	<b>18.1 职能管理审计 .....</b>	<b>378</b>
16.2.5 财务审计要点 .....	321	18.1.1 职能管理审计概述 .....	378
16.2.6 财务审计的案例介绍 .....	322	18.1.2 职能管理审计的内容 .....	379
<b>16.3 信息系统审计 .....</b>	<b>326</b>	18.1.3 职能管理审计程序 .....	381
16.3.1 信息系统审计的概述 .....	326	18.1.4 职能管理审计要点 .....	381
16.3.2 信息系统审计的内容 .....	328	18.1.5 职能管理审计的案例介绍 .....	382
16.3.3 信息系统审计程序 .....	330	<b>18.2 战略审计 .....</b>	<b>385</b>
16.3.4 信息系统审计的方法 .....	331	18.2.1 战略审计概述 .....	385
16.3.5 信息系统审计的要点 .....	332	18.2.2 战略审计的内容 .....	387
		18.2.3 战略审计程序 .....	388
<b>第 17 章 绩效达标审计 .....</b>		18.2.4 战略审计要点 .....	389
<b>17.1 内部经济责任审计 .....</b>	<b>335</b>	18.2.5 战略审计的案例介绍 .....	390
17.1.1 内部经济责任审计概述 .....	335	<b>18.3 治理审计 .....</b>	<b>400</b>
17.1.2 经济责任审计的内容 .....	338	18.3.1 治理审计概述 .....	400
17.1.3 内部经济责任审计过程 .....	341	18.3.2 治理审计的内容 .....	402
17.1.4 经济责任审计的方法 .....	345	18.3.3 治理审计要点 .....	406
17.1.5 经济责任审计要点 .....	351	<b>18.4 经营决策审计 .....</b>	<b>407</b>
17.1.6 经济责任审计的案例介绍 .....	352	18.4.1 经营决策审计概述 .....	407
<b>17.2 绩效审计 .....</b>	<b>360</b>	18.4.2 经营决策审计的内容 .....	409
17.2.1 绩效审计概述 .....	360	18.4.3 经营决策审计要点 .....	410
17.2.2 绩效审计的内容 .....	364	18.4.4 H 电力公司经营决策审计案例 .....	410

## 第 6 篇 内部审计管理

### 第 19 章 内部审计部门管理

<b>19.1 内部审计部门管理概述 .....</b>	<b>414</b>
19.1.1 内部审计部门管理的概念 .....	414
19.1.2 内部审计部门管理的目标和标准 .....	414
19.1.3 内部审计部门的权力与责任 .....	415
<b>19.2 内部审计部门计划管理 .....</b>	<b>415</b>
19.2.1 制定年度审计计划的基本要求 .....	416
19.2.2 制定年度审计计划的基本思路 .....	416
19.2.3 年度审计计划的主要内容 .....	417
19.2.4 制定年度审计计划应考虑的重要因素 .....	418

19.2.5 内部审计部门及人员关系处理 .....	420
19.2.6 内部审计制度建设及工作手册编制 .....	421

### 第 20 章 内部审计项目管理

<b>20.1 内部审计项目管理概述 .....</b>	<b>427</b>
20.1.1 内部审计项目管理目标 .....	427
20.1.2 内部审计项目管理的要素 .....	427
20.1.3 内部审计项目管理的标准和手段 .....	431
<b>20.2 项目运行管理 .....</b>	<b>432</b>
20.2.1 内部审计项目计划管理 .....	432

20.2.2 内部审计项目成本管理 .....	432
20.2.3 内部审计项目现场管理 .....	432
<b>20.3 内部审计项目外包管理 .....</b>	<b>434</b>
20.3.1 内部审计项目外包服务的内容 .....	434
20.3.2 内部审计机构外包的形式 .....	434
20.3.3 内部审计项目外包的优势和缺陷 .....	434
20.3.4 内部审计项目外包的现实考虑 .....	436
20.3.5 加强对内部审计项目外包业务的监管 .....	436

## 第 21 章 内部审计质量控制

<b>21.1 内部审计质量控制概述 .....</b>	<b>437</b>
21.1.1 内部审计质量控制的重要性和目标 .....	437
21.1.2 内部审计质量控制的范围和措施 .....	438
21.1.3 内部审计质量标准 .....	438
<b>21.2 内部审计质量评估办法 .....</b>	<b>439</b>
21.2.1 内部评估 .....	439
21.2.2 外部评估 .....	440
<b>21.3 内部审计质量评估流程 .....</b>	<b>441</b>
21.3.1 组建评估组 .....	442
21.3.2 制定评估方案 .....	442
21.3.3 召开进点会 .....	443
21.3.4 现场评估 .....	444
21.3.5 汇总评估结果 .....	445
21.3.6 召开出点会 .....	445
21.3.7 出具质量评估报告 .....	445
<b>21.4 内部审计质量控制的现状问题及对策 .....</b>	<b>446</b>
21.4.1 内部审计质量控制的现状及问题 .....	446
21.4.2 提高内部审计质量的具体对策 .....	447

## 第 22 章 风险评估

<b>22.1 风险评估概述 .....</b>	<b>448</b>
22.1.1 风险评估的概念 .....	448
22.1.2 风险评估的目的与作用 .....	449
22.1.3 风险评估的方法 .....	450
<b>22.2 风险评估流程 .....</b>	<b>453</b>
22.2.1 风险识别 .....	453
22.2.2 风险的分析与评价 .....	456
22.2.3 风险应对 .....	459

## 第 23 章 构建反舞弊机制

<b>23.1 舞弊的概念和表现形式 .....</b>	<b>462</b>
23.1.1 舞弊的概念 .....	462
23.1.2 舞弊的表现形式 .....	463
23.1.3 舞弊的三角理论 .....	465
<b>23.2 舞弊行为的分类 .....</b>	<b>466</b>
23.2.1 舞弊行为的主要分类 .....	466
23.2.2 不同层次舞弊行为比较 .....	467
<b>23.3 舞弊识别与舞弊风险管理 .....</b>	<b>468</b>
23.3.1 识别舞弊的方法 .....	468
23.3.2 舞弊风险管理的方法 .....	469
<b>23.4 舞弊行为的检查与报告 .....</b>	<b>470</b>
23.4.1 对舞弊行为检查与报告的基础 .....	471
23.4.2 舞弊的检查与报告 .....	471
<b>23.5 反舞弊机制案例介绍 .....</b>	<b>472</b>
23.5.1 案例背景 .....	472
23.5.2 S 公司的反商业贿赂机制构建 .....	473
23.5.3 案例启示——企业建立反舞弊机制的一般方法 .....	473

# 第1篇 内部审计理论基础

## 第1章 内部审计概述

### 1.1 内部审计的产生与发展

内部审计历史悠久,经过了长期的发展形成了较为成熟的体系。但其过程缓慢而艰难,到近代才真正开始全面深入发展。内部审计自产生至今,从时间和特点来说,大致可以分为古代内部审计和近代内部审计两个阶段。现如今,内部审计已成为现代审计体系中的一个重要组成部分,其职能也从最初的保护组织资产、查错防弊转向以管理为方向、经营审计和管理审计占主导地位,在加强企业内部控制、提高企业经营管理水平和经济效益等方面发挥着重要作用。鉴于此,内部审计逐渐受到企业治理层和管理层的高度重视,尤其对于大型集团企业来说,内部审计更成为其进行监管控制、提高经济效益的重要手段。

#### 1.1.1 我国内部审计的产生与发展

我国内部审计真正开始迅速发展是在改革开放以后,直至1983年成立国家审计署,国务院批准执行审计署《关于开展审计工作几个问题的请示》,首次提出建立内部审计监督制度的问题,才标志着我国现代内部审计正式启动。此后,我国内部审计迅速发展,逐渐向着规范化、法制化的目标前进,加入国际内部审计师协会更是让我国的内部审计开始与国际接轨。对比西方而言,我国内部审计起步较晚,根据其发展历程可分为起步、发展、振兴三个阶段,如图1-1所示。

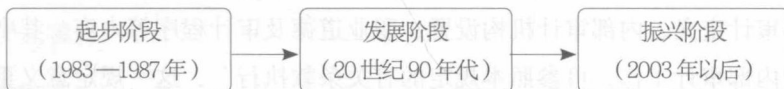


图 1-1 我国内部审计发展历程

##### 1.1.1.1 起步阶段

西方国家的内部审计因组织的需求和受托责任的要求而产生,具有内生性特点。我国的内部审计首先缘起于国有企业,在国家审计的推动下产生并随着组织内外环境的变化而发展,体现了外生力量推动的特点。1983年,国务院转发执行审计署的指示精神,对建立部门、单位内部审计问题指出:“对下属单位可根据工作需要,建立内部审计机构或配备审计人员,实行内部审计监督。在审计业务上,要受同级审计机关的指导。”同年9月,中国石化总公司率先成立了审计部,开展了内部审计监督活动。此后,在审计署的组织、推动和指导下,许多部门、单位根据国

家的要求，相继成立了内部审计机构。

1985年8月，国务院颁布了《国务院关于审计工作的暂行规定》，初步确立了内部审计价值的外向定位，要求政府部门和大中型企业事业组织建立内部审计监督制度，根据审计业务需要，分别设立审计机构或审计人员，在本部门主要负责人的领导下，负责所属单位和本行业的财务收支及其经济效益的审计。审计业务受同级或上一级国家审计机关的指导，向本部门和同级或上一级国家审计机关报告工作，即向企业以外的国家审计机关报告工作。这一规定将内部审计的管辖权下放给了审计署。同年12月，审计署首次颁布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》，具体规定了内部审计的机构、任务、职权以及其他有关事项。1987年4月，中国内部审计学会成立，并于同年加入了国际内部审计师协会。1988年11月，国务院发布了《中华人民共和国审计条例》，对内部审计的机构设置、职责、工作范围和领导关系做出了进一步明确规定。内部审计开始在国家各级行政机关、大中型企业事业单位全面展开，并成为我国审计监督制度的重要组成部分。

到1994年，第一部《中华人民共和国审计法》颁布，明确规定国务院各部门和地方人民政府各部门、国有的金融机构和企业事业组织，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度。各部门、国有的金融机构和企业事业组织的内部审计，应当接受审计机关的业务指导和监督。在《中华人民共和国审计法》的推动下，交通部等国务院组成部门，以及广东等地方人民政府先后发布了内部审计规章，推动了本部门、本单位和本地区内部审计工作的进一步发展。这一时期主要通过行政立法确定了内部审计的基本制度，促使我国内部审计走上了依法审计的轨道。

这个阶段是我国现代内部审计的起步阶段，内部审计业务主要针对财务收支及其有关经济活动开展，其主要职责是监督控制，通过对单位的财务状况和经营成果进行稽核审计，评价内部控制的效果，履行监督职能，维护单位的合法经济效益的同时维护国家经济利益。这一阶段内部审计也开展经济效益审计，但目的是防止国有资产流失而非促进企业管理。

#### 1.1.1.2 发展阶段

20世纪90年代以后，随着我国市场经济体制改革进程的加快，内部审计得到了较快发展。为了适应环境的变化，我国内部审计开始由消极防弊向积极兴利发展过渡。

1995年7月，审计署颁布了《关于内部审计工作的规定》，对于内部审计做了全面而具体的规定，涉及内部审计定义、内部审计机构设置、职业道德及审计程序等内容。其中有一条“非国有经济组织展开内部审计工作，可参照本规定的有关条款执行”，这一规定意义重大，说明当时非国有经济组织也开始重视内部审计，内部审计不再仅仅作为国家审计的辅助力量，而是成为真正意义上的内部审计了，即对单位内部的活动进行监管并提出建议。1999年10月，全国人民代表大会常务委员会颁布了修订后的《中华人民共和国会计法》，规定对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确，细化的内部审计办法和程序让企业有迹可循，增强了单位内部审计的可操作性和规范程度。这一时期，内部审计机构除开展一般的财务收支审计外，继续深化经济效益审计、加强经济责任审计、探索内部控制审计等内容，还将计算机辅助审计等技术方法应用到了审计实务中。

2002年5月，中国内部审计学会正式更名为中国内部审计协会，成为对各种组织的内部审计



机构进行行业自律管理的全国性社会团体组织。内部审计协会的成立标志着我国内部审计开始实行国际通行的行业自律管理，这是我国内部审计走向职业化的开端。这一阶段的内部审计已由财务审计逐步扩展为包括财务事项和非财务事项在内的业务审计。内部审计虽然还是国家审计的从属，但其从属关系逐渐变淡。

### 1.1.1.3 振兴阶段

2003年3月，审计署发布了修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》，要求“国家机关、金融机构、企业事业组织、社会团体以及其他单位，应当按照国家规定建立健全内部审计制度。法律、行政法规规定设立内部审计机构的单位，必须设立独立的内部审计机构。法律、行政法规没有明确规定设立内部审计机构的单位，可以根据需要设立内部审计机构，配备内部审计人员”。修订后的规定与原来的规定相比，发生了本质的变化。首先，要求设置内部审计机构的领域扩展到了任何组织。其次，审计机关对内部审计的直接指导和监督转变成了内部审计协会进行间接的指导、监督和管理。最后，内部审计的职责拓宽到企业经营的方方面面，包括事前、事中、事后的全过程审计，其目标不再仅仅是积极兴利，而是促进加强经济管理和实现经济目标，增加企业价值。

2003年至2005年间，中国内部审计协会陆续颁布了中国内部审计基本准则、20项具体准则和两个内部审计实务指南，为我国内部审计实务的有效运行提供了一套完整、科学、权威的准则体系。准则的发布标志着我国内部审计准则体系的基本框架初步建立。2008年5月，财政部等五部委共同制定了《企业内部控制基本规范》，这一规范是中国内部审计发展的另一重要里程碑，2010年，《企业内部控制配套指引》相应发布。内部控制规范对我国内部审计的独立性和客观性产生了积极的影响。

接着，为了适应新的社会经济环境，中国内部审计协会对内部审计准则进行了全面系统的修订，包括对具体准则进行分类等修订工作，增强了准则体系的系统性和逻辑性，新修订的《中国内部审计准则》于2013年发布，2014年11月1日正式开始执行。2014年，审计署开始修订《内部审计工作规定》并面向全社会公开征求意见。《内部审计工作规定征求意见稿》从实际出发，考虑单位性质、实际审计需求、内部治理结构和经营规模等因素，对不同组织内部审计机构的设置做出了规定。这一阶段是我国内部审计全面振兴发展的新阶段，内部审计目标更加多元，法律法规体系也更加完善。

## 1.1.2 结论和启示

纵观国内外内部审计产生和发展的过程，可以得出以下结论和启示。

### 1.1.2.1 受托责任关系和组织内在需求是内部审计产生和发展的基础和动因

受托责任关系是指资产所有者和资产经营者之间形成的受托经营管理关系。受托责任关系存在于组织与组织之间、组织与人之间、人与人之间。在资产的所有权和经营权分离的情况下，为了对经营者的经营管理情况进行有效监督和控制，需要独立的第三方对其进行检查评价。在组织中内部审计接受董事会的委托，对经营管理者受托责任的履行情况进行审查和评价，满足资源所有者的所有权与资源经营管理者的经营权相分离的需要。受托责任关系是审计产生和发展的基础和动因。

受托责任关系是内部审计存在的必要条件，其存在并不表明内部审计一定存在。单位性质、组织规模、内部治理结构和实际审计需求也决定着内部审计的产生和存在形式。在组织规模小、业务单一、外部环境稳定、市场竞争小的情况下，资产所有者可以直接对经营管理者履行受托责任的情况进行监督，或者委托社会审计组织对经营管理情况进行定期审计；在组织内部，上级经营管理者也可以直接观察到下级的日常行为，直接对下级履行受托责任的情况进行控制。这种情况下，就没有必要在组织内部实行内部审计制度了。现代内部审计与市场经济的发展是密不可分的。内部审计是市场经济发展的产物，其科学发展也会促进市场经济的健康发展。经济发展导致组织规模的不断扩大和外部环境的变化，使组织面临的适应环境变化、加强经营管理、提高效率、有效应对风险的挑战更为艰难，组织对内部审计的需求会更为迫切。可以说，组织的内在需求决定了内部审计的产生和发展方向。

### 1.1.2.2 法律法规是内部审计发展的重要外部推动力量

内部审计的发展离不开内部审计相关法律法规的强制性要求的推动。除了组织的内在需求等内生性原因外，外部条件也是内部审计发展产生的重要因素。例如，我国的内部审计首先是源于对国有企业的审计。在国家审计的推动下产生并随着组织内外环境的变化而发展，通过法律法规促进内部审计的产生和规范化，体现了外生力量推动的特点。

目前，世界范围内不同国家和地区都制定了与内部审计相关的法律法规，其内部审计立法形式不完全相同，主要包括两种立法形式：一是制定专门的内部审计法，对内部审计制度做出专门规定，如美国 1978 年发布的《监察长法》，韩国 2012 年发布的《公共部门内部审计法》等；二是通过公司法、证券法、商法等国家重要经济管理方面的法律对内部审计制度做出规定，不制定专门的内部审计法，如法国、德国、加拿大等国家就是如此。西方国家内部审计近百年来一直走在前列，尽管有其经济快速发展的原因，但与其内部审计立法的持续推进和强制性规定是密不可分的。我国近三十年来内部审计的快速发展也充分表明，有关内部审计的法律法规是推动内部审计发展的重要力量。

### 1.1.2.3 审计职业化是内部审计健康发展的保障

内部审计是专业性较强的工作。内部审计人员必须具备较强的专业胜任能力，掌握相关专业知识，对组织业务、风险及其偏好、控制系统进行深入了解，才能满足不同组织对内部审计的需求。内部审计的专业性决定了内部审计的组织建设、内部审计人员的专业胜任能力和职业道德要求，以及审计程序的执行、审计证据的搜集、审计评价意见的发表等一系列工作都应当有其自身的特点。而内部审计工作的特点决定了内部审计必须走职业化道路，现代内部审计的发展历程也表明内部审计的健康发展需要职业化做保证。没有职业化，内部审计就无法在组织中提供有效服务，实现其自身存在的价值并产生组织效用。

经济合作与发展组织（OECD）认为，一个行业要成为职业，必须具备三要素：一是这个行业有自身体系；二是这个行业具有职业道德规范；三是这个行业具有实务标准。在现代内部审计的发展过程中，从世界范围来看，内部审计普遍采取了通过职业组织进行管理的方式。其中，国际内部审计师协会通过发挥职业组织的引领作用，促进了内部审计行业自身体系的完善、职业道德规范的形成和实务标准的发展，推动了内部审计的健康发展。实践表明，通过职业组织管理内部

审计组织是一种成功的管理方式。

作为国际性的内部审计职业组织，七十多年来国际内部审计师协会通过制定《内部审计实务标准》《道德准则》等来规范审计人员的职业行为，提供了多种服务，包括在国际范围内开展全面的专业开发活动，制定内部审计实务标准和颁发内部审计师证书；为会员和全世界的公众提供研究、传播和发展内部审计（包括内部控制、风险管理与治理以及有关课题）的知识和信息；加强各国内部审计师之间的联系，交流内部审计的信息和各国内部审计经验，促进内部审计教育事业的发展。国际内部审计师协会的这一系列工作，引领着现代内部审计理念的发展，使内部审计能够适应经济社会的发展及组织的需要；不断推动着内部审计的组织建设，使内部审计机构成为组织治理体系的重要组成部分；不断更新、修订内部审计定义和实务标准，使内部审计在标准化、规范化的道路上稳步前进。

我国自内部审计产生以来，很长一段时间一直采用国家行政部门管理的方法，这一做法不利于内部审计的发展。正因为如此，我国把内部审计由行政部门管理改为由内部审计的职业组织进行管理，将中国内部审计学会改组为中国内部审计的职业组织——中国内部审计协会。自改制以来，中国内部审计协会按照《中华人民共和国审计法》及《中华人民共和国审计法实施条例》的规定，坚持“服务、管理、宣传、交流”的宗旨，依法对内部审计进行职业自律管理，向会员单位提供了丰富多彩的服务，大大促进了我国内部审计事业的职业化、专业化和制度化建设。

国际内部审计师协会和中国内部审计协会的发展和发挥的作用表明，内部审计的健康发展，必须走职业化的道路，以保障内部审计人员不断提高专业胜任能力。

## 1.2 内部审计的定位与作用

内部审计经历了一个由浅入深、由简单到复杂、由初级到高级的发展历程，内部审计的职能也由最初的财务审计、经营审计发展到了管理审计，直至现在的风险导向审计，这种演进也体现在内部审计的定位和价值中。

### 1.2.1 内部审计的概念

内部审计是一种独立、客观的确认与咨询活动，旨在增加价值和改善组织的运营。它通过应用系统的、规范的方法，评价并改善风险管理、控制和治理过程的效果，帮助组织实现其目标。内部审计定义的持续修改与完善伴随着职能的突破与发展，反映了在不同发展阶段，从不同角度对内部审计属性和功能的认识，彰显了内部审计的不断发展进步。作为国际性的内部审计职业组织，国际内部审计师协会将定义作为强制性指南之一，要求组织必须在其内部审计章程中对内部审计定义予以确认。因此，该定义被公认为最具权威性的内部审计定义。

2003年，中国内部审计师协会发布的《内部审计准则》将内部审计定义为：“内部审计是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动，它通过审查和评价经营活动及内部控制的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。这一定义与国际内部审计师协会的最新定义相比，可以显示出我国内部审计的职能突出强调的是监督和评价，而忽视了其他职能，属于监督型内部审计，尚不完善。2013年，中国内部审计协会对内部审计定义进行了修订，力求反映国际、国内内部审计实务的最新变化，与国际内部审计师协会对内部审计的定义基本接轨，其发布的《第1101



号——内部审计基本准则》中将内部审计定义为：内部审计是一种独立、客观的确认和咨询活动，它通过运用系统、规范的方法，审查和评价组织的业务活动、内部控制和风险管理的适当性和有效性，以促进组织完善治理、增加价值和实现目标。

中国内部审计协会对内部审计的最新定义立足于我国内部审计发展的实际，借鉴国际通行的内部审计理念，反映了国内外内部审计界对内部审计基本问题的趋同认识，即实施内部审计的目的是促进组织完善治理、增加价值，帮助组织实现目标服务；内部审计必须保持独立性和客观性；内部审计是一种确认和咨询活动；内部审计要采用系统和规范的方法；内部审计的主要任务是对组织的业务活动、内部控制和风险管理进行评估和改善。中国内部审计协会的定义阐明了内部审计的基本宗旨，涵盖了内部审计的目标、职能、业务范围、程序，以及客观性和独立性等内部审计的基本理论和概念，反映了现代内部审计的最新发展和变化。

## 1.2.2 内部审计的特征

### 1.2.2.1 服务对象具有内向性

审计服务的对象由受托责任关系决定。国家审计是国家治理机制的组成部分，是代表国家或政府对国家的财政收支及有关经济活动的真实、合法、效益情况实施的审计，其服务对象是代表公共利益的国家或政府。社会审计是受财产所有者的委托，对受托管理财产的管理者履行受托责任情况实施的审计，其服务对象是财产所有者及审计对象外部的其他利益相关方。可见，国家审计和社会审计都是服务于审计对象以外的主体的，具有外向性。

而企业内部审计机构作为企业管理机构之一，根据企业的自身需要和目标而建立，在企业的董事会或者高级管理层的领导下工作，为本企业服务，是促进企业目标实现的机构。与政府审计、社会审计比较而言，现代企业内部审计只为组织内部服务，不接受来自组织之外的委托或代理。内部审计与组织董事会或最高管理层这种受托（委托）关系，决定了内部审计是在组织内部向组织董事会或最高管理层提供的一种服务，这种服务具有内向性的特征，是内部审计区别于国家审计和社会审计的基本特征。

### 1.2.2.2 工作的相对独立性

内部审计同外部审计一样，都必须具有独立性，在审计过程中必须根据国家法律法规及有关财务会计制度，独立地检查、评价本部门、本单位及所属各部门、各单位的财务收支及与此相关的经营管理活动，维护国家利益。同时，由于内部审计机构是部门、单位内设的机构，内部审计人员是本单位的职工，内部审计的独立性就会受到很大的制约。特别是在国家利益与部门、单位利益冲突的情况下，内部审计机构的独立决策可能会受到本单位利益的限制。

### 1.2.2.3 审计范围具有广泛性

现代企业内部审计涉及企业经济活动的所有领域，范围很广。与政府审计、社会审计比较，现代企业内部审计的种类更多，涉及的业务更广，包括财务收支、经营管理、内部控制、企业战略管理、人力资源管理、企业信息系统安全性等诸多方面。国家审计职责的法定性决定了国家审计必须按照法律法规规定的职责开展工作，审计业务范围受法律法规的限制。社会审计的业务范围也是由法律法规规定的，社会审计组织也不能超出法定业务范围承接审计业务。